



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.724650/2011-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.251 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria Auto de Infração do IRPJ E CSLL. Ganho de Capital.
Recorrente TPS TRANSPORTES E PARTICIPAÇÕES SOCIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR PATRIMONIAL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995. Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995, a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor patrimonial, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento aos recursos. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Frederico Augusto Gomes de Alencar que davam provimento apenas em relação ao recurso dos coobrigados. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta, que apresenta declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Contra o contribuinte em epígrafe foram lavrados autos de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social s/Lucro Líquido – CSLL (fls. 215 a 230), referentes aos fatos geradores apurados nos anos-calendário de 2007 e 2008, pelos quais exige-se o crédito tributário no valor total de R\$ 4.106.774,32 (discriminado à fl. 214), inclusos os consectários legais até 24/06/2011.

As infrações estão assim descritas no auto de infração do IRPJ:

*001 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL**ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE*

Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente, conforme descrito no Relatório de Ação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração, gerando consequentemente redução indevida do lucro sujeito à tributação.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2007</i>	<i>R\$ 1.111.745,82</i>	<i>150,00</i>

Enquadramento Legal

Art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/98;

Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, e 418 e parágrafos, do RIR/99.

*002 – GANHOS DE CAPITAL (A PARTIR DO AC 97)**GANHOS DE CAPITAL*

Valores referente a ganhos de capital não acrescidos à base de cálculo para fins de incidência do imposto e do adicional, conforme descrito no Relatório de Ação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/03/2008</i>	<i>R\$ 3.969.309,75</i>	<i>150,00</i>
<i>31/03/2008</i>	<i>R\$ 282.035,90</i>	<i>150,00</i>
<i>31/03/2008</i>	<i>R\$ 282.035,90</i>	<i>150,00</i>
<i>30/06/2008</i>	<i>R\$ 282.035,90</i>	<i>150,00</i>
<i>30/06/2008</i>	<i>R\$ 282.035,90</i>	<i>150,00</i>

30/06/2008	R\$ 282.035,90	150,00
30/09/2008	R\$ 282.035,90	150,00
30/09/2008	R\$ 282.035,90	150,00
30/09/2008	R\$ 177.145,58	150,00

*Enquadramento Legal**Art. 521 do RIR/99.*

O lançamento da CSLL é decorrente da mesma infração apurada no IRPJ. Enquadramento legal da CSLL: art. 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96; arts. 28 e 29, inc. II, da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/02; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

No Relatório de Ação Fiscal produzido (fls. 233 a 241) consta que o ganho de capital é decorrente da venda de ações da Móveis Carraro S.A. (Carraro) para a compradora Todeschini S.A. Indústria e Comércio (Todeschini), o qual deveria ter sido apurado pela fiscalizada e não como foram originalmente reconhecidos nas pessoa físicas dos sócios da empresa.

Informam os autuantes que a maioria das ações da Carraro eram de propriedade das pessoas jurídicas (PJs): Gustavo Z Grapiglia Administração e Participações Ltda., TPS Transportes e Participações Sociais Ltda., e Donadel Participações Sociais Ltda., que somadas, elas detinham 84,61% do capital social total e 86,22% do capital social votante (fl. 124).

As operações realizadas que resultaram na transferência das ações da Carraro à Todeschini aconteceram entre setembro de 2007 a janeiro de 2008. Os fatos relatados, em síntese:

04/09/2007: a Todeschini contrata a empresa de auditoria HLB Audilink para análise de Demonstrativo de Estudo de Viabilidade Financeira apresentado pela Carraro com base em balanço de 31/07/2007 (fls. 144/155);

05/10/2007: a Todeschini informa ao mercado que adquiriu a Móveis Carraro S/A, conforme notícias vinculadas na internet (fls. 125/131) e, nessa data, efetua depósito no valor de R\$ 13.134.810,00 em conta corrente de um dos vendedores das ações da Móveis Carraro S/A. (fl. 97);

09/10/2007: o Contrato de Compra e Venda de Ações é assinado entre a Todeschini compradora e como vendedores Ademar De Gasperi (sócio da fiscalizada) e Silvino Grapiglia (sócio da Gustavo Z Grapiglia Administração e Participações Ltda (fls. 95/118). Esse contrato estipula que os vendedores se comprometem a transferir as ações que possuem e possuirão no prazo de até 110 dias (cláusula 1.1). Segundo os autuantes, os sócios estão prometendo vender o que não possuem. No contrato de compra e venda também está estipulado que o Sr. Ademar De Gasperi entregaria 484.388 ações oriundas de diversas aquisições e 4.381.857 ações adquiridas em decorrência de restituição de capital da sociedade TPS Transportes e Participações Sociais Ltda. (fl. 96). A pessoa jurídica TPS possui participações em outras sociedades e cuja administração é exercida pelo Sr. Ademar De Gasperi. Em 2007 tem como sócios Ademar De Gasperi e Edilena Ema De Gasperi, com 99,04% e 0,96% das quotas respectivamente. O capital social registrado até setembro de 2007 é de R\$ 5.200.000,00;

10/10/2007: a TPS aumenta o capital social em R\$ 5.000.000,00, totalizando R\$ 10.200.000,00 (fls 18/21);

22/01/2008: a TPS registra alteração contratual datada de 18/01/2008 (fls. 05/09) em que faz uma redução de capital em 87,32%, ou seja, de R\$ 8.906.640,00 devolvendo recursos aos sócios, dizendo referir-se a uma decisão tomada entre os sócios em reunião extraordinária de sócios quotistas de 19/09/2007, publicada no Diário Oficial do Estado em 16/10/2007 (fl 132). A redução de capital com devolução de recursos aos sócios, segundo a ata, é feita de acordo com o previsto no art. 1.082, II do Código Civil (Lei 10.406/02), tendo como justificativa de ele (capital social) é excessivo em relação ao objeto social da sociedade. Na mesma alteração contratual de janeiro de 2008 que registrou a redução de capital da TPS, houve também o registro de integralização de capital pelos sócios, dizendo que depois da ata de redução ter sido publicada verificou-se a necessidade de ampliação das atividades sociais e para isso precisavam de mais capital social (fl. 06). O valor final reduzido do capital social e restituído aos sócios foi de R\$ 6.240.083,00 (61,18%), em percentual inferior ao informado na ata que era de 87,32%. Esse valor corresponde exatamente às ações da Carraro no balanço de dezembro de 2007 da empresa TPS (fl. 134).

29/01/2008: As ações são transferidas da TPS para seus sócios no livro competente (fls. 139/140) e na contabilidade. Ainda, no mesmo dia, a sócia Edilena transfere suas ações para o seu marido Ademar De Gasperi (fl.141) e imediatamente ele transfere todas essas ações que eram da TPS, junto a outras aquisições que efetuara na data do recebimento do adiantamento (05/10/2007), para a compradora (fl. 142).

Diante da cronologia dos eventos apontados, a fiscalização concluiu que essa transferência das ações da pessoa jurídica TPS para as pessoas físicas suas sócias mediante devolução de capital a elas apenas com as ações da Carraro foi uma manobra para pagar menos tributo. Registra também que a tributação sobre o ganho de capital na pessoa física é de apenas 15% e feita de forma exclusiva, ou seja, não é somado aos demais rendimentos, enquanto a tributação do ganho de capital na pessoa jurídica é de 15%, com possibilidade de mais um adicional de 10% para o IRPJ e 9% para a CSLL e o ganho de capital é somado ao resultado apurado.

Os valores dos ganhos de capital e do IRPJ/CSLL calculados nos regimes de tributação do lucro real (fato gerador 31/12/2007) e do lucro presumido (fatos geradores de 31/03/2008, 30/06/2008 e 30/09/2008) estão discriminados no relatório fiscal e demonstrativos de apuração dos autos de infração. Os autuantes informam que na apuração do montante do IRPJ devido foram descontados os valores recolhidos a título de imposto de renda em nome das pessoas físicas sócias da fiscalizada.

A multa de ofício foi duplicada com base no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Os autuantes consideram que houve fraude e conluio com a simulação dos fatos apresentados. Observam que é mais do que óbvia e clara a intenção de reduzir tributos com simulação do real sujeito passivo da obrigação tributária sobre o ganho de capital, ainda mais com a flagrante constatação de que o Sr. Ademar De Gasperi era o diretor presidente da Carraro e, portanto, não pode alegar que não sabia do negócio da alienação das ações da Carraro.

Observam, ainda, que as três pessoas jurídicas que possuíam mais de 80% das ações da Carraro, a Gustavo Z Grapiglia, a Donadel e a TPS, comportaram-se da mesma maneira e tiveram o mesmo “modus operandi” no caso da conjunta da mesma ata no Diário Oficial do Estado do RS das atas de reunião extraordinária de

sócios quotistas informando redução de capital com devolução de recursos aos sócios com a mesma justificativa legal; b) todas alterações previstas com percentuais superiores ao que efetivamente foi registrado nas alterações sociais; c) todas as devoluções foram única e exclusivamente feita aos sócios das três empresas com as ações da Carraro em poder das pessoas jurídicas; d) as ações devolvidas pelas três empresas aos seus sócios só foram transferidas no livro de registro da Carraro na mesma data de 29/01/2008; e) e, nessa mesma data, todas as ações que eram das empresas que passaram aos seus sócios foram transferidas para os Srs. Silvino Grapiglia e Ademar de Gasperi, lembrando que um era diretor e outro diretor-presidente da Carraro; f) todos os percentuais de redução de capital nas três PJ foram superiores ao efetivamente realizado porque quando da data da publicação o patrimônio líquido da Carraro era superior ao que ficou registrado em 31/12/2007 que foi o valor tomado como base para a devolução de capital.

Afirmam, também, que houve um conluio entre as três PJs que detinham a maior parte das ações da Carraro, a Gustavo Z Grapiglia, a Donadel e a TPS, para que a tributação do ganho de capital da alienação dessas ações fossem feitas nas pessoas físicas dos sócios quotistas dessas PJs que é menos onerosa que a tributação na pessoa jurídica, e, que todas as três PJs tiveram ações fiscais levadas a efeito com resultados da mesma natureza e relatórios semelhantes.

Foram lançados juros de mora com base nos arts. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Foram também lavrados Termos de Sujeição Passiva solidária em nome das pessoas físicas (sócios da fiscalizada) Ademar De Gasperi e Edilena Ema De Gasperi (fls. 243/246). Segundo a fiscalização, os fatos descritos no relatório de ação fiscal e autos de infração caracterizam a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

II DAS IMPUGNAÇÕES

Cientificada da exigência do crédito tributário em 30/06/2011 (fl. 242), a autuada apresenta, em 20/07/2011, a impugnação de fls. 251 a 284, com documentos de fls. 285 a 343, arguindo, em síntese, sob os seguintes títulos, o que segue:

Preliminar de nulidade do auto de lançamento.

No auto de lançamento não se encontra um único fundamento legal que dê suporte a desconstituição dos atos e negócios jurídicos praticados pelas pessoas físicas e que implique na imposição fiscal por fatos verificados antes da ocorrência do fato gerador. Cita os arts. 116 e 117 do CTN e arts. 121 e 125 do Código Civil de 2002.

O contrato de compra e venda das ações estava sob condição suspensiva, e, portanto, o fato gerador dos tributos só poderia ocorrer no momento do implemento da condição suspensiva – transferência de integralidade das ações. Neste momento, é que houve a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (art. 43 do CTN) fato gerador do imposto de renda.

A compra e venda estava sob condição, não foi concluída na assinatura do instrumento de contrato datado de 09/10/2007, dependia de uma série de atos e condições que ainda estavam em andamento e que se iniciaram a partir de 01/09/2007, quando da assinatura do memorando de entendimento datado de 01/09/2007 (fls. 331 a 343).

As condições que deveriam ser cumpridas pelos vendedores eram: (a) a aquisição de ações de dezenas de acionistas; (b) concentração destas ações nas mãos dos vendedores; (c) a assunção de inúmeras obrigações com terceiros decorrentes das ações adquiridas (p.ex. em sucessão, em falência, em demandas judiciais, etc); (d) transferência sem encargos aos compradores; (e) responsabilizar-se por danos e vícios ocultos na administração e nas unidades industriais, etc. Negócio que só poderia ser implementado, no momento em que pudesse ser reunida a totalidade das ações nas mãos dos vendedores e transferidas à compradora Todeschini/Italinea.

A compra e venda foi realizada sob condição futura (inclusive da entrega das ações em até 110 dias) e incerta (os vendedores não tinham certeza se conseguiriam a totalidade das ações da Carraro).

Não houve qualquer manobra/simulação/fraude visando iludir o fisco, como afirmado pelos autuantes no auto de lançamento. A situação jurídica, não estava definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, haja vista as cláusulas que condicionavam o negócio jurídico a eventos futuros e incertos condição suspensiva.

Todas as ações dos vendedores Ademar De Gasperi e Silvino Grapiglia, foram lícitas, legais, dentro da liberdade de contratar. Ocorreram antes do fato gerador, antes da assinatura do contrato em 09/10/2007, a partir do memorando de entendimento, e respeitados os direitos de terceiros. Ações que não configuram elisão fiscal (ilicitude) ou a simulação para ocultar o real vendedor das ações. Nenhum tributo foi elidido, pois só se afasta o que existe, o que não existe não é possível afastar.

Então a nulidade do auto de lançamento deve ser decretada, porque os AFRFB se limitaram a citar os fundamentos legais do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente ações da Carraro. Eles desconsideraram todos os atos e fatos praticados antes da ocorrência do fato gerador, antes do contrato firmado em 09/10/2007, e previstos no memorando de entendimento.

Decisão de reembolso do capital social antes do contrato de 09/10/2007 e do fato gerador em 29/01/2008.

Os fatos narrados no relatório fiscal não correspondem à verdade. A fiscalização não descreveu, quando podia, a seqüência cronológica dos fatos. Em 04/09/2007 foi contratada a empresa Audilink pela Todeschini para fazer uma “*due diligence*” na Carraro, com base no balanço de 31/07/2007, isso só demonstra que nenhum negócio jurídico havia sido concretizado, são atos meramente investigativos, ou seja, da análise de viabilidade da empresa.

No relatório fiscal não se encontra qualquer referência ao fato relevante descrito no instrumento de compra e venda datado de 09/10/2007, quais sejam: em 19/09/2007 e de 26/09/2007, foi deliberado e aprovado em reunião extraordinária de cotistas da TPS e Gustavo Z. Grapiglia, respectivamente, a redução do capital social. Este fato está descrito no contrato de compra e venda de ações, datado de 09/10/2007, em suas considerações folhas 01 e 02.

A prova da restituição do capital social antes do contrato de 09/10/2007 e da alienação das ações em 29/01/2008.

A prova de que já havia sido deliberado pela redução do capital social das sociedades (TPS e Gustavo Z. Grapiglia), antes da assinatura do instrumento de contrato firmado sob condição e da conclusão da *due diligence* (como afirmam os

autuantes) são as cópias das atas de reunião extraordinária de 19/09/2007 (TPS) e 26/09/2007 (GUSTAVO Z. GRAPIGLIA), que estão sendo juntadas (anexo I). Antes de qualquer negócio jurídico já havia decisão dos sócios pela redução do capital social. Dando cumprimento ao que havia sido previamente ajustado no memorando de entendimento datado de 01/09/2007.

Justificativas legais para as publicações das atas em 16/10/2007 e arquivamento na JUCERGS após a assinatura do instrumento de 09/10/2007.

É verdade que houve a publicação das atas de reunião após 09/10/2007, em 16/10/2007. Ocorre que as deliberações e aprovação da redução do capital social ocorreram em 19/09/2007 e 26/09/2007. Não se publica o que não se decide previamente. As publicações realizadas decorrem de uma exigência legal para a redução do capital social e, posteriormente, o arquivamento na Junta Comercial. E finalmente a transferência no livro de ações da Carraro e baixa na contabilidade.

Primeiro há a deliberação e aprovação da redução do capital social, após ocorrem às publicações para fins de impugnações; não havendo impugnações e cumpridos os requisitos legais, finalmente são arquivados os atos sociais na Junta Comercial (art. 1152, § 1º, do CC), razão do arquivamento em 18/01/2008.

Então, antes da compra e venda, antes do fato gerador da obrigação tributária, foi deliberada e aprovada a redução do capital social das sociedades, com reembolso de parte do capital social investido – para que fosse possível o cumprimento dos ajustes previstos no memorando de entendimento – e cumprindo o que estabelecem os arts. 1.082, II, e 1.084, e §§, do Código Civil.

O fato de ter havido em 10/10/2007, aumento de capital da TPS em mais R\$ 5.000.000,00, é porque existiam reservas livres de capital e lucros acumulados de exercícios anteriores e que estavam disponíveis para distribuição ou aumento de capital.

Mencionado no relatório fiscal que, em janeiro de 2008, foi realizado um aumento de capital da diferença entre R\$ 8.906.640,00 e R\$ 6.240.083,00. A sociedade continuava com suas atividades e não estava impedida de continuar deliberando sobre a sua vida social.

O fato de haver a publicação das atas no Diário Oficial em 16/10/2007, e os arquivamentos da redução do capital após o prazo de 90 dias da data das publicações (janeiro de 2008), não caracterizam manobra para pagar menos tributo (cujo fato gerador, sequer ocorreu antes de implementadas às condições contratuais art. 116, I e II, do CTN).

Como demonstrado, foram apenas cumpridas as determinações legais acima transcritas para que a JUCERGS arquivasse as deliberações sociais, preservando o direito de terceiros, inclusive, o Fisco Federal que podia e deveria ter se manifestado e não o fez.

Venda de ações que não possuíam.

O contrato firmado em 09/10/2007, dada a sua natureza, enquanto não efetivada a condição suspensiva (segundo a lei civil e a doutrina) não poderia ter execução imediata. O contrato só seria concluído e teria eficácia no momento em que os vendedores pudessem transferir a totalidade das ações e cumprissem as demais obrigações (caso contrário o contrato ficaria sem efeito, inclusive para fins tributários).

Após a assinatura do contrato em 09/10/2007, Ademar De Gasperi e Silvino Grapiglia deveriam encerrar as formalizações legais, adquirir o restante de ações que faltavam que foram pagas com o adiantamento recebido em 05/09/2007, como previsto na cláusula preço, (2.1.a) de R\$ 13.134.810,00; cumprir as disposições contratuais e aquelas previstas no Memorando de Entendimento de 01/09/2007 tudo a fim de realizar a transferência nos Livros de Transferências e Registro de Ações da Carraro, o que ocorre em 29/01/2008. Na mesma data obtém recursos suficientes para comprar as ações de Alsino Donadel e transferir as ações dele a Italínea/Todeschini.

O que se demonstra é que os contratantes atuaram dentro das regras e dos princípios inerentes à liberdade de contratar (art. 421 do CC), da probidade e da boa fé (art. 422 do CC), e firmaram um memorando de entendimentos, um contrato sob condição de aquisição da totalidade das ações pela Todeschini/Italínea, e venda, destas ações, exclusivamente por Ademar De Gasperi e Silvino Grapiglia, com a assunção de responsabilidades pessoais e patrimoniais perante terceiros e perante os compradores.

O Fisco Federal não agiu dentro da estrita legalidade quando desconsiderou um negócio jurídico real, lícito, contratado sob condições, com a alegação de havia simulação e fraude, sem ter demonstrado cabalmente.

Portanto, a venda de coisa futura é lícita, com respaldo na Lei (art. 483 do CC, art. 116, II, e 117, I, do CTN).

Desconsideração do negócio jurídico – Ausência de fundamentação do art. 116, parágrafo único do CTN – Inocorrência da hipótese do art. 149, inciso VII, do CTN.

O Fisco Federal desqualificou os negócios jurídicos, que foram realizados nos estritos termos da lei, para responsabilizar as pessoas jurídicas, sem dar os fundamentos legais de sua ação.

Não basta presumir que houve supressão indevida de tributo, o que não houve, pois no momento da aquisição das ações da Carraro, pelos vendedores Ademar De Gasperi e Silvino Grapiglia, mediante reembolso do capital investido na TPS e na Gustavo Z. Grapiglia, o fato gerador dos tributos não havia ocorrido, e, não havia sequer contrato de compra e venda condicional. Diz que:

(i) As decisões de reembolsar o capital social são de 19/09/2007 e 26/09/2007, anteriores à assinatura do contrato de compra e venda, e decorrentes do que foi ajustado no memorando de entendimento de 01/09/2007;

(ii) O fato gerador só ocorre no momento em que são implementadas as condições prevista no contrato (art. 116, II, e 117, I, do CTN);

(iii) O contrato de compra e venda não foi e não seria realizado com as pessoas jurídicas, é o que se extrai do memorando de entendimento de 01/09/2007;

(iv) Os atos praticados após as reuniões de cotistas (16/10/2007) que decidiu pela redução do capital social (conforme ata de 19/09/2007), são condições legais para o arquivamento dos contatos sociais (arts. 1.082 e 1.084 do CC), e condições dos ajustes – 01/09/2007 e 09/10/2007.

Não houve simulação para obter vantagem tributária, pois não foi encoberta qualquer outro tipo de operação, o fato documentado é real e não artificial. Também não houve dolo e, menos ainda, fraude.

Penalidade art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Não houve qualquer simulação para acobertar o verdadeiro sujeito passivo. A TPS Transportes e Participações Ltda. e a Gustavo Z. Grapiglia Administração e Participação Ltda., nunca foram ou figuraram em qualquer ajuste com a Todeschini/Italínea. Não houve intuito de fraude. Não houve simulação, o negócio jurídico formalizado corresponde exatamente à realidade e não teria ocorrido se fosse de outra forma (provavelmente se a Todeschini/Italínea tivessem de diligenciar a compra direta das ações, com todos os entraves, opostos por cada um dos acionistas, o negócio não teria ocorrido, aliado a crise econômica do final de 2007 e início de 2008.

Retomando, antes da assinatura do próprio contrato, realizado sob condições (art. 116, II, e 117, I, do CTN), cujos fatos geradores dos tributos sequer haviam ocorrido, houve a deliberação da redução do capital social de forma lícita, o que está provado nos autos com a cópia do contrato de compra e venda e a ata que deliberou, bem como, do memorando de entendimento.

Os sócios da TPS Transportes e Participações Sociais Ltda., após deliberação e aprovação da redução do capital social, procederam às publicações no Diário Oficial, e, cumpridos os prazos legais, levaram a arquivamento na JUCERGS dos atos societários, tudo nos termos do art. 1082 e 1084 do Código Civil.

Os sócios da Gustavo Z. Grapiglia Administração e Participações Ltda., após deliberação, aprovação, redução do capital social em 26.09.2007, e sendo determinado pela JUCERGS o cumprimento prévio das disposições do art. 1082 e 1084 do CC, em data de 10.10.2007, ratificaram as deliberações contidas na ata de 26.09.2007, e procederam às publicações no Diário Oficial, e, cumpridos os prazos legais, a JUCERGS realizou o arquivamento dos atos societários, tudo nos termos do art. 1082 e 1084 do Código Civil.

Havia manifestação de vontade antes mesmo de ser assinado o instrumento de contrato que sequer se sabia se seria firmado, já que a previsão do memorando de entendimento tinha prazo até 30.09.2007.

Os autuantes trouxeram a resposta da empresa de Auditoria Audilink no sentido de que só em 01.10.2007 foi concluída a auditoria das contas da Carraro. Fato que foi informado à diretoria da Todeschini. Portanto, antes de qualquer negócio firmado e acertado, já havia deliberação e aprovação soberana da sociedade no sentido de reduzir o capital social.

Não é por outra razão que se encontra pacificado, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, a matéria relativa à multa qualificada nos casos de simulação. Cita acórdãos sobre a caracterização da simulação.

Na pior das hipóteses, diante dos fatos, a dúvida beneficia o acusado segundo as disposições do art. 112 do CTN.

Por estas razões deve ser reduzida a multa e no mérito devem ser julgados improcedentes os autos de lançamentos do IRPJ e da CSLL, que são impugnados na sua totalidade.

Requerimentos

A impugnante requer que sejam julgados improcedentes os autos de lançamentos do IRPJ e da CSLL, bem como, caso mantidos, desde logo, sejam reduzidas as multas aplicadas em 150%.

Haja vista que, a Impugnante não é contribuinte dos tributos, conforme as razões acima aduzidas. O que se comprova com documentos que estão sendo juntados e com outros que serão juntados, caso seja necessário, no momento oportuno (redação original).

Também foram apresentadas em 20/07/2011 as reclamações (fls. 344 a 421) contra as imputações de responsabilidades solidárias das pessoas físicas (sócias da fiscalizada) Sr. Ademar De Gasperi e Edilena Ema De Gasperi. Em síntese, estes são os argumentos de defesa, idênticos nas duas reclamações:

Que é indevida a inclusão das pessoas físicas (sócias da fiscalizada) no pólo passivo da obrigação tributária, haja vista que não há interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, cujo lançamento foi lavrado em face da pessoa jurídica.

Para que haja a sujeição passiva solidária, não basta o interesse econômico, os sujeitos passivos devem estar no mesmo pólo da relação jurídica, ou seja, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram na mesma situação jurídica, e não em pólos antagônicos, como é o caso dos autos.

Por faltar interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação tributária, as pessoas físicas impugnantes não se enquadram como sujeitos passivos solidários pelo pagamento dos créditos tributários lançados em nome da pessoa jurídica.

O interesse previsto na regra de solidariedade, não é econômico, mas jurídico.

Como reforço de argumentação, cita lições de Paulo de Barros Carvalho e decisão do STJ.

Pedem que as razões acima sejam analisadas conjuntamente com as razões apresentadas na impugnação realizada pela pessoa jurídica TPS.

Ao final, requerem a improcedência dos autos de infração do IRPJ e CSLL, afastando, inclusive a solidariedade passiva tributária a eles imputadas.

Termos em que pedem e esperam deferimento.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – RS prolatou o Acórdão 10-35.069 decidindo pela manutenção integral do lançamento bem como da responsabilidade passiva das pessoas físicas, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, não é nulo o lançamento.

NULIDADE. CAPITULAÇÃO LEGAL.

A eventual falha na capitulação legal não causa nulidade se a descrição do fato não impediu a ampla defesa.

SIMULAÇÃO. VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS.

Os negócios formalizados a título de "planejamento fiscal" não são válidos por si mesmos, devendo sua validade ser verificada à luz da teoria dos fatos jurídicos; e se constatada a presença de simulação, configurada pela divergência entre a vontade manifestada e a vontade real, devem ser desconsiderados.

VERDADE MATERIAL. VENDA DE AÇÕES. SIMULAÇÃO DO REAL SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL APURADO.

Demonstrado que os negócios desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal (simulação do real sujeito passivo da obrigação tributária), os ganhos de capital apurados na venda de ações devem ser adicionados às bases de cálculo do lucro real e presumido adotados pela fiscalizada nos períodos de apuração.

MULTA QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE.

Estando configurada a ação dolosa na simulação, para evitar o pagamento do tributo, cabível o agravamento da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é solidariamente obrigada em relação ao crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Devidamente cientificada, a interessada e os coobrigados apresentaram recursos voluntários a este Colegiado, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

A autuação originou-se da apuração de ganho de capital na alienação da participação societária que a autuada (TPS) possuía na empresa Móveis Carraro S/A, vendida para a Todeschini S/A Indústria e Comércio. O cerne da questão envolve a desconsideração, pelo Fisco, de duas operações societárias registradas pela TPS: a redução de capital nela ocorrida pela qual os sócios pessoas físicas receberam a devolução de capital em ações da Móveis Carraro e a posterior alienação dessas ações (pelos sócios pessoas físicas) à Todeschini.

No entendimento da Fiscalização, essas duas operações representaram uma manobra com vistas a ocultar a alienação das ações, pertencentes à TPS, diretamente à Todeschini, e assim pagar menos tributo.

A avaliação da operação de redução de capital deve ser feita sob dois enfoques conjuntamente: o cronológico e o motivacional.

Quanto ao aspecto temporal, o primeiro fato digno de nota é o contrato feito entre a Todeschini e uma empresa de auditoria em **04/09/2007**, com vistas a elaboração de um estudo de viabilidade para a compra da Carraro Móveis S/A. Assim, todos os atos societários e/ou negociais posteriores já levaram em conta esse interesse da Todeschini. Nessa linha, a redução de capital na autuada, deliberada em **19/09/2007**, já levava tal fato em consideração.

Não é coincidência a ata estabelecer o percentual de redução no valor de 87,32% enquanto o valor efetivamente restituído correspondeu a 61,18%. Isso porque esse percentual corresponde a R\$ 6.240.083,00; ou seja, o valor das ações da Móveis Carraro no balanço da autuada que só foi conhecido em 31/12/2007. Em outras palavras, quando da elaboração da ata ainda não era conhecido o montante representativo das ações da Móveis Carraro no balanço da TPS. Encerrado o período de apuração e apurado o valor correto (R\$ 6.240.083,00) houve a necessidade de um “ajuste” na forma de um aumento de capital com parte dos valores restituídos aos sócios no valor de R\$ 2.666.557,00 para que as “contas fechassem”:

19/09/2007.....redução...	R\$ 10.200.000,00 x 87,32% = R\$ 8.906.640,00
31/12/2007.....Valor das ações no balanço da TPS.....	R\$ 6.240.083,00
18/01/2008.....capital social.....	R\$ 10.200.000,00 (I)
cláusula 1ª.....redução (-).....	R\$ 8.906.640,00 (II)
cláusula 2ª.....aumento(+).	R\$ 2.666.557,00 (III)
valor líquido restituído aos sócios (II) – (III).....	R\$ 6.240.083,00
valor do capital (I) – (II) + (III).....	R\$ 3.959.917,00

Mostra-se fragante a contradição. Em 19/09/2007, reunião extraordinária decide pela redução significativa de capital (87,32%) sob o argumento de que seria “excessivo em relação ao objeto da sociedade”. Poucos meses depois, em janeiro de 2008, quando da

consolidação do contrato social – e de posse da informação correta no que se refere ao valor da participação societária – registra-se ao mesmo tempo aquela redução, por excesso de capital em relação ao objeto, e o aumento, pela suposta necessidade de ampliação das atividades sociais.

Do exposto, não vislumbrei propósito negocial legítimo que justificasse a redução de capital através da devolução das ações da Móveis Carraro aos sócios pessoas físicas. Entendo que esse procedimento teve como escopo exclusivamente evitar que a alienação das ações à Todeschini fosse registrada na autuada.

Correta, destarte, a desconsideração dos efeitos tributários da operação.

A inquestionável autonomia na gestão empresarial não é ilimitada, a ponto de legitimar procedimentos que se mostrem voltados exclusivamente à redução artificial da carga tributária. Manifestando-se quanto à oponibilidade do Fisco aos atos societários, a eterna Conselheira SANDRA MARIA FARONI, da antiga 1ª Câmara do 1º Conselho, sustentou com precisão (Acórdão 101-94.986, Sessão de 19/05/2005):

Não se discute que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos.³ Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor.

Do até aqui exposto, conduzo meu voto no sentido de:

- negar legitimidade à redução de capital efetuada na interessada, com entrega de ações da Móveis Carraro aos sócios pessoas físicas;
- desconsiderar a alienação das ações da Móveis Carraro efetuada pelos sócios pessoas físicas à Todeschini S/A; e;
- entender que a operação efetiva a ser considerada é a venda, pela interessada à Todeschini S/A, da participação societária que detinha na Móveis Carraro S/A

Na formalização da exigência a autoridade lançadora utilizou como parâmetro os valores, as datas e as cláusulas de pagamento indicados no contrato de compra e

venda das ações formalizado entre as pessoas físicas e a Todeschini. Sobre os valores recebidos estabeleceu uma proporcionalidade em relação ao percentual das ações alienadas que pertenciam à atuada e do tributo apurado deduziu o ganho de capital pago pelas pessoas físicas; conforme explicado em detalhes no Relatório Fiscal.

Não houve qualquer argumento de defesa contra a metodologia de cálculo utilizada. A insurgência da atuada dirigiu-se contra um suposto equívoco na indicação do fato gerador que, defende, só teria ocorrido em janeiro de 2008, e não na assinatura do contrato (09/10/2007) conforme indicado pela autoridade lançadora, pela existência de condições supensivas à aplicabilidade.

Pelo exame do contrato de compra e venda não vislumbrei qualquer cláusula que condicionasse o negócio jurídico a eventos futuros e incertos. O comprometimento dos vendedores em adquirir de terceiros o percentual restante das ações para repassar à Todeschini não inibiria o implemento do contrato, por dois motivos: tratava-se de quantidade insignificante (0,16%) em relação ao montante já adquirido e não foi redigida cláusula rescisória condicionada a esse evento.

Tanto é assim que o valor original da transação previsto no memorando de entendimento (R\$ 105.000.000,00) para aquisição de 100% das ações da Móveis Carraro foi ajustado no contrato (R\$ 100.339.200,00) mediante Termo específico, com exclusão do valor correspondente ao percentual não adquirido, justamente para que não houvesse obstáculo à negociação das demais ações.

Sendo assim, está correta a indicação dos fatos geradores no auto de infração e a arguição de nulidade deve ser rejeitada.

Relativamente à ocorrência da simulação, de acordo com o Relatório Fiscal foi imputada a multa qualificada de 150% porque: “a fiscalização considera que houve fraude com a simulação dos fatos apresentados”. Mais além o Relatório estabelece: “Assim sendo também podemos afirmar que houve um conluio entre as três empresas que detinham a maior parte das ações da Móveis Carraro....”

Nos termos da legislação de regência, a qualificação da multa é cabível quando ocorrida alguma das hipóteses previstas nos art. 71 a 73, da Lei n 4.502/64. Assim, no que interessa ao presente caso a ocorrência da simulação deve ser avaliada sob o enfoque dos dispositivos mencionados (destaques acrescidos):

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Portanto, de acordo com o Fisco, foi caracterizada a fraude e o conluio.

Lembrando que a principal operação a ser analisada é a redução de capital ocorrida na autuada, pela qual as ações da Móveis Carraro foram restituídas aos sócios pessoas físicas, não foi demonstrado que o capital seria excessivo em relação à sociedade, motivo principal a justificar essa redução. Na verdade, conforme já exposto em momento anterior deste voto a alteração contratual indica flagrante contradição, com registro ao mesmo tempo daquela redução, por excesso de capital em relação ao objeto, e o aumento, pela suposta necessidade de ampliação das atividades sociais.

Ficou claro que a redução de capital foi uma operação artificial com o único objetivo de transferir as ações para as pessoas físicas de forma que a alienação posterior à Todeschini, já decidida em momento anterior e de pleno conhecimento dos envolvidos, fosse tributada nessas pessoas físicas em montante inferior àquele decorrente da alienação pela atuada.

Plenamente caracterizada a fraude pela tentativa de modificar as características essenciais do fato gerador (vendas das ações pela TPS à Todeschini) através das montagem de outra operação desprovida de lastro motivacional com vista a pagar menos tributo.

Interessa notar que todas as pessoas jurídicas que detinham participação societária significativa na Móveis Carraro adotaram a mesma prática, com registro na mesma data e no mesmo jornal. A empresa GUSTAVO Z. GRAPIGLIA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. e a empresa DONADEL PARTICIPAÇÕES SOCIAIS LTDA. publicaram em 19/09/2007, redução de capital nos percentuais de 74,93% e 83,56%, respectivamente, por excessivo em relação ao objeto social.

Está-se diante de um número excessivo de coincidências. As três empresas constataam ao mesmo tempo que estão com capital excessivo em relação ao objeto social e decidem pela redução com devolução aos sócios pessoas físicas da parte correspondente à participação societária na empresa que já estava em tratativas para ser alienada. Posteriormente, efetuaram ajustes para adequar a redução ao valor correto das respectivas participações na Móveis Carraro.

Não me parecem simples coincidências. O que fica demonstrado é um planejamento orquestrado das empresas que detém participação societária expressiva na Móveis Carraro com o objetivo de montar uma operação que lhes permita camuflar a alienação dessas ações e a incidência sobre elas do ganho de capital daí decorrente.

Destarte, voto pela manutenção da multa qualificada.

Em relação à sujeição passiva solidária, é fundamental para a análise o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.¹

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 138, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.²

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

No que se refere aos sócios pessoas físicas, o interesse jurídico não pode ser aferido pela simples presença no quadro social, sendo necessária a exposição das razões específicas que teriam implicado na lavratura dos Termos de Sujeição Passiva. No entanto, o Termo de Sujeição Passiva foi omissa nesse ponto.

Como já afirmado, em regra deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 138, do CTN. Especificamente em relação aos sócios que exerçam atividades gerenciais, o correto é o enquadramento no art. 135, do CTN. Também aqui omitiu-se a autoridade lançadora.

Nesses termos, entendo que o procedimento fiscal não logrou demonstrar com precisão as razões que levaram à lavratura dos Termos de Sujeição Passiva Solidária motivo pelo qual voto por excluir a responsabilização dos coobrigados.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto

² BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011/Acesso%20em%2031/08/2012>.

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator designado.

Conforme relatado, a autuação originou-se da apuração de ganho de capital na alienação da participação societária que a autuada (TPS) possuía na empresa Móveis Carraro S/A, vendida para a Todeschini S/A Indústria e Comércio.

O cerne do litígio envolve a desconsideração, pelo Fisco, de duas operações societárias registradas pela TPS: a redução de capital nela ocorrida pela qual os sócios pessoas físicas receberam a devolução de capital em ações da Móveis Carraro e a posterior alienação dessas ações (pelos sócios pessoas físicas) à Todeschini.

Segundo o fisco, essas duas operações representaram uma manobra com vistas a ocultar a alienação das ações, pertencentes à TPS, diretamente à Todeschini, e assim pagar menos tributo.

Registre-se, de plano, que em nada discordo da Fiscalização e do Voto Vencido acerca dos fatos.

Tem razão o ilustre Relator, Conselheiro Leonardo Couto, ora vencido, ao afirmar que ***“avaliação da operação de redução de capital deve ser feita sob dois enfoques conjuntamente: o cronológico e o motivacional.”***

Todavia, manifestei entendimento contrário das conclusões do ilustre Relator em relação a esses 2 pontos, haja vista que:

- i) a alienação das ações da Móveis Carraro, formal e efetivamente, ocorreu após a redução de capital, ou seja, após o retorno dessas às pessoas físicas;**
- ii) economia de tributos constitui-se sim em propósito negocial legítimo na atividade empresarial.**

No caso em tela, não pairam dúvidas sobre a não realização de um lucro evidente pelo TPS, em favor dos acionistas preferenciais. Em permanecendo as ações no ativo da Empresa, poucos dias após a TPS realizaria um lucro de monta significativa.

Resta assim determinar se é mesmo possível contornar a aplicação da presunção legal de DDL na situação versada nos autos.

Pois bem, analisando os fatos e os documentos apresentados, é de se concluir que, pelas circunstâncias expostas, resta evidente que não houve congruência entre as operações efetuadas e o motivo apresentado, ou seja, o propósito da TPS era mesmo de reduzir a carga tributária ao submeter o lucro a uma tributação favorecida (nas pessoas físicas).

Em verdade, não houve opção legal, mas sim um encadeamento de operações, formalmente válidos em cada uma das etapas, destinados a fins específicos.

Ocorre que até 1995, antes da vigência da Lei nº 9.249/95, **a hipótese aqui tratada estava sujeita às regras de Distribuição Disfarçada de Lucros**, conforme dispõe o inciso VI do artigo 464 do RIR/99, a seguir transcrito:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)”.Grifei

Porem, o artigo 22 da própria Lei 9.249/195 estabelece:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Alias próprio artigo 464, § 1º, do RIR/99 estipula expressamente que não se aplica os casos de DDL na hipótese de devolução de participação no capital social. Vejamos:

“(…)

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).” Grifei.

Evidencia-se, pois, que o contribuinte realizou uma verdadeira maratona de eventos societários com a principal finalidade de tributar os notórios ganhos com essa alienação nas pessoas físicas, com de fato fez, sendo que poderia ter feito diretamente, haja vista o respaldo legal.

Estou certo de que constitui propósito comercial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente

realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios.

Repito: a partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor patrimonial, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal. Logo, no presente caso, não estamos diante de conduta ilícita, muito menos irregular por parte do contribuinte.

Frise-se: a distorção está nas próprias normas tributárias que estabelecem alíquota de 15% para o ganho de capital na pessoa física e de até 34% de IRPJ/CSLL sobre os ganhos de mesma natureza das pessoas jurídicas.

Por fim, peço vênica para adotar como razões adicionais de decidir, os brilhantes fundamentos da declaração de voto do ilustre conselheiro Sergio Presta, que também integra este Acórdão.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar as exigências contra a empresa TPS, confirmando por correta a tributação nas pessoas físicas.

É este o voto condutor do presente Acórdão.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza

Declaração de Voto

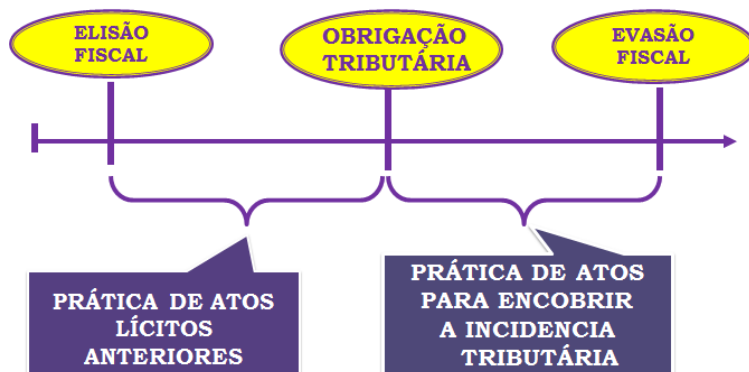
Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Na sessão do mês de setembro de 2012, o ilustre Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto apresentou as razões do seu voto, que acabou vencido, pois o colegiado, por maioria de votos, reconheceu o propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, afastando a incidência da imposição tributária e a qualificação da multa.

Apresento aqui minhas homenagens ao Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, porém tenho algumas considerações a fazer no que se refere à conduta do Recorrente tipificada pela fiscalização como “fraude e conluio”, visando uma desoneração tributária.

Neste ponto, sinto em divergir do Ilustre relator tendo em vista que não consigo vislumbrar nos autos a comprovação de que a Recorrente infringiu a legislação tributária vigente à época ou que tenha agido com o objetivo de mascarar a obrigação tributária principal quando realizou os eventos societários. Além do mais, cabe ao Fisco apresentar os elementos que comprovariam a existência de “fraude” e “conluio” e que os atos realizados pela Recorrente seriam uma forma delituosa de evitar o pagamento dos tributos ou uma distribuição disfarçada de lucros.

Essa minha posição decorre da certeza que a elaboração de um planejamento tributário visando pagar menos tributo ou o inadimplemento das obrigações tributárias, não são condutas ensejadoras da tipificação de “fraude e conluio”. Essa minha afirmação decorre de que houve uma sucessão de eventos societários que levaram a tributação para as pessoas físicas caracterizam, no máximo, uma elisão fiscal e não nunca uma evasão fiscal, conforme podemos ver abaixo:



Para distinguir a elisão da evasão, em trabalho publicado em 1977, Ricardo Mariz de Oliveira (in “*Fundamentos do Imposto de Renda*”, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303) ressaltou que a elisão deve decorrer de atos ou omissões **que não contrariem a lei**, e de atos ou

omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Essa lição foi repetida nas “*Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda*”, encontradas nos Anais do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, IOB, 2004, que transcrevo abaixo:

“A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (I) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões confirmes à lei, e (3) **decorrer de atos ou omissões reais e não simulados**” (*grifos nossos*).

No mesmo trabalho, um pouco mais a frente comentou Ricardo Mariz de Oliveira, “*verbis*”:

“(…)A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida (...) se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.

Desta forma, por não reconhecer a presença de ilícito nas ações da Recorrente, voto por dar provimento ao recurso voluntário, desonerando a Recorrente da incidência tributária.

(Assinado digitalmente)
Sergio Luiz Bezerra Presta